

Audience publique du 14 juin 2010

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur les traitements et salaires

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 26277 du rôle, déposée le 2 novembre 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Pierre FELTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ... , demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du 4 août 2009 du directeur de l'administration des Contributions directes, portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie en date du 21 janvier 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} février 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 26 février 2010 par Maître Pierre FELTGEN pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 26 mars 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Pierre FELTGEN et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 juin 2010.

En date du 27 octobre 2008 le bureau d'imposition RTS Ettelbrück de l'administration des Contributions directes émit un bulletin d'appel en garantie en vertu du paragraphe 118 AO à l'intention de Monsieur ... en sa qualité de gérant administratif de la société anonyme ... S.A. en faillite, ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant total de 21.648,88 euros au titre, en principal et intérêts, de la retenue d'impôts sur les traitements et salaires des années 2002 à 2005.

Monsieur ... fit introduire par son mandataire le 21 janvier 2009 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 4 août 2009, le directeur confirma les montants des retenues d'impôt des années 2002 et 2003 pour lesquelles Monsieur ... est appelé en garantie, tout en ramenant le montant des retenues d'impôt de l'année 2004 pour lesquelles Monsieur ... était appelé en garantie à 3.349,70 euros en principal et à 24,60 euros en intérêts et en annulant l'appel en garantie en ce qui concerne l'année d'imposition 2005 pour les motifs suivants :

« Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bulletin attaqué a déclaré le réclamant co-débiteur solidaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires au titre des années 2002, 2003, 2004 et 2005 au motif qu'il aurait, en sa qualité de gérant administratif de la société ... S.A., actuellement en faillite, commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes qui ont été retenues ou qui auraient dû être retenues à titre d'impôt sur les salaires et dont la société était redevable soient payées, sur les fonds administrés, au receveur des Contributions ;

Considérant que le réclamant conteste formellement le contenu et la légalité du bulletin d'appel en garantie litigieux en arguant qu'il n'aurait commis aucune quelconque faute de gestion engageant sa responsabilité envers l'Etat du Grand - Duché de Luxembourg ;

qu'il n'était pas le seul administrateur de la société ... S.A. ;

que son mandat d'administrateur n'a plus été reconduit lors de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires tenue en date du 29 juin 2004 ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dont la société est redevable ;

que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité de l'administrateur délégué est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (Cour Admin. du 6 mai 2003, numéro 15989C du rôle) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493; cf Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AG dans le chef de l'administrateur délégué de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (Cour Admin. du 22 février 2000, numéro 11694C du rôle) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre l'un plutôt que l'autre des administrateurs et de mettre à la charge du réclamant l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant administratif, pour les années d'imposition litigieuses, à l'exclusion de l'autre administrateur délégué ;

qu'il se dégage notamment des extraits de Mémorial C que le réclamant avait agi en tant que gérant apparent de la société ... S.A. depuis le 4 octobre 1999; qu'en sa qualité de gérant administratif il avait été en charge de la gestion journalière de la même société ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée ;

Considérant que le mandat d'administrateur délégué n'a plus été reconduit suivant procès verbal de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires en date du 29 juin 2004 ;

que dès lors la responsabilité du réclamant ne peut plus être engagée à partir du 30 juin 2004 ;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel des années 2002 et 2003 ainsi que pour la période du 1^{er} janvier 2004 au 29 juin 2004 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur délégué et gérant de la société ... S.A. est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires des années 2002, 2003 ainsi que pour la période du 1^{er} janvier 2004 au 29 juin 2004 est justifiée ; (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 2 novembre 2009, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 4 août 2009.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal à l'encontre de la décision directoriale par le représentant du contribuable ... S.A. en tant que sujet d'un bulletin d'appel en garantie.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur relève ne pas avoir été le seul administrateur délégué de la société ... S.A.. Or, s'il admet que le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable ne relève pas d'une compétence liée mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef concernant le degré fautif du comportement de la personne visée et concernant le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est à émettre, lesdites considérations d'équité et d'opportunité ayant motivé le choix du bureau devraient toutefois figurer dans le bulletin d'appel en garantie, ce qui en l'espèce ne serait cependant pas le cas, Monsieur ... en particulier considérant que le bulletin d'appel en garantie litigieux ne contiendrait aucune justification des raisons conduisant l'administration à le poursuivre plus particulièrement et ne ferait aucune référence aux autres administrateurs de la société ... S.A..

Le demandeur relève par ailleurs que la fonction de « gérant administratif » à laquelle il serait fait référence tant dans le bulletin d'appel en garantie litigieux que dans la décision du directeur déferée n'existerait pas dans les sociétés anonymes, de sorte qu'il ne saurait avoir exercé cette fonction. Plus particulièrement, après avoir rappelé que la société ... S.A. avait été administrée par plusieurs administrateurs dont notamment par deux administrateurs délégués qui disposaient tous deux d'un pouvoir de signature individuelle, il affirme n'avoir jamais été plus spécialement en charge de la gestion journalière de la société par rapport à l'autre administrateur délégué de la société.

Dans le même ordre d'idée, il conteste encore formellement avoir agi en tant que gérant apparent de la société

Monsieur ... conteste ensuite que les conditions d'application du paragraphe 109 AO seraient données en l'espèce, au motif qu'il aurait appartenu au bureau d'imposition de faire état de faits constituant une « *inexécution fautive* » dans son chef, le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale n'étant de ce chef pas suffisant pour engager sa responsabilité.

Quant aux motifs avancés par le directeur dans sa décision déferée du 4 août 2009, le demandeur estime que ces motifs ne seraient pas suffisamment concrets pour lui permettre de vérifier le caractère légal et réel des motifs à la base de la décision de le constituer codébiteur solidaire du montant redû par la société ... S.A..

Plus particulièrement, il estime que sa responsabilité ne saurait être engagée de manière automatique du fait des manquements de la société ... S.A. à son obligation fiscale découlant des dispositions de l'article 136 (4) LIR, le législateur n'ayant en effet pas entendu instaurer un principe de responsabilité de plein droit, mais une responsabilité pour faute qu'il conviendrait d'établir.

Par ailleurs, il relève que son mandat d'administrateur n'avait pas été renouvelé lors de l'assemblée générale ordinaire tenue en date du 29 juin 2004, même si cette assemblée générale avait dans le même temps reconduit les mandats des autres administrateurs de la société ... S.A. alors en fonctions.

Or, postérieurement à son départ de la société, les obligations fiscales de la société ... S.A. n'auraient toujours pas été respectées et aucune démarche n'aurait été entreprise par les administrateurs pour régulariser la situation ou au moins pour réduire la dette de la société vis à vis de l'administration fiscale, de sorte qu'il ne saurait être considéré comme étant le seul et unique responsable du non-respect de ses obligations fiscales par la société ... S.A., les administrateurs lui ayant succédé ayant omis de régulariser la situation de la société notamment grâce aux fonds reçus par la société ... S.A. suite aux différentes augmentations de capital opérées ; dans ce contexte, il souligne que l'assemblée générale du 29 juin 2004 avait décidé de continuer les activités de la société malgré une perte dépassant la moitié du capital social pour l'exercice 2003, de sorte que les actionnaires de la société auraient également pris leur part de responsabilité dans le passif de la société ... S.A..

Monsieur ... estime de surcroît que la décision d'engager sa responsabilité serait tardive, pour ne pas avoir été prise endéans un délai raisonnable, qui s'imposerait cependant afin d'assurer la sécurité juridique des personnes susceptibles d'être tenues responsables. Or, en l'espèce, il ne saurait être question du respect d'un tel délai raisonnable, alors que la décision d'engager sa responsabilité plus de trois années après le prononcé de la faillite de la société, et plus de cinq années après qu'il eut quitté cette société, qui plus est pour des arriérés d'impôts sur salaires datant de cinq ans, devrait être considérée comme tardive.

Enfin, à titre subsidiaire, et pour autant que le tribunal retienne l'existence d'une faute suffisamment motivée dans son chef, il conteste l'existence d'un préjudice certain, c'est-à-dire non hypothétique ou éventuel, dans le chef de l'administration des Contributions directes, exigence qui conditionnerait la mise en oeuvre de la responsabilité du représentant d'une société au sens du paragraphe 109 AO.

A cet égard, il relève que la société ... S.A. a été déclarée en état de faillite par un jugement du tribunal d'arrondissement de et à Diekirch en date du 22 juin 2005 et que les opérations de liquidation de la faillite ne seraient à ce jour pas clôturées, de sorte que l'administration des Contributions directes ne saurait se prévaloir à cette date d'une créance irrécouvrable, et ce d'autant plus qu'un actif conséquent aurait apparemment été réalisé, et qu'en raison du privilège dont bénéficie l'administration des Contributions directes, sa créance serait désintéressée en rang privilégié sur l'actif réalisé.

Aussi, au regard de tout ce qui précède, il conclut à ce que l'administration fiscale, en émettant le bulletin à son adresse en sa qualité de représentant de la société au titre de redevable solidaire, et ce sur la base d'une faute présumée, n'aurait pas procédé, dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, selon les considérations d'équité et d'opportunité prônées par la jurisprudence administrative et partant ne se serait pas livrée à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision.

En vertu des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR), l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette

obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

L'impôt sur les salaires est un impôt dû par le salarié qu'il incombe à l'employeur de retenir et de continuer pour compte du salarié à partir du moment qu'un salaire passible dudit impôt lui est versé.

Il s'ensuit que le fait par l'employeur de verser un salaire sans pour autant effectuer, voire continuer les retenues qui s'imposent, s'analyse en un détournement des sommes en question au profit de la société, alors que cette partie du salaire est due à l'Etat non pas par l'employeur, mais par le salarié.

Il se dégage des considérations qui précèdent que la société ... S.A. était tenue d'opérer et de verser les retenues sur les salaires qui ont été payées.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du non-paiement des impôts litigieux, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales qu'il s'agit d'une obligation personnelle incombant aux représentants légaux du contribuable, en ce compris, conformément au paragraphe 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer : *a contrario*, les personnes non visées par ces dispositions ne sont pas soumises à cette responsabilité personnelle.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée

« *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), disposant par ailleurs que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux¹. En toute hypothèse il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Lorsque la répartition interne des attributions des différents représentants est telle que les aspects comptables et financiers relèvent des pouvoirs d'un représentant plutôt que de ceux d'un autre, la décision doit énoncer les circonstances particulières qui justifient le recours contre cet autre représentant². En effet, conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur-délégué en titre de la société en relevant à l'appui de sa décision l'omission dans son chef de verser à l'administration des Contributions directes les sommes retenues ou qui auraient dû l'être à titre d'impôt sur les salaires.

Il convient de prime abord de relever à cet égard que contrairement aux affirmations du demandeur, ni le bulletin d'appel en garantie, ni la décision déférée, retranscrite *in extenso* ci-avant, ne pèchent par un défaut d'indication des motifs concrets ayant amené l'administration des Contributions directes à engager la seule responsabilité du demandeur, le bulletin d'appel en garantie ayant en particulier souligné la qualité du demandeur de

¹ RFH 17 décembre 1924, Sammlung der Gutachten und Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (Slg), Band 15, 146, et RFH 20 décembre 1927, Slg, 281, cités dans : F. Rosen, « *Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes* », Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p.210.

² RFH 20 décembre 1927, Slg, 22, 281, ibidem.

gérant apparent depuis le 4 octobre 1999, de « gérant administratif » et de représentant sociétaire en charge de la gestion journalière de la société ... S.A. tenu, conformément à l'article 136 (4) LIR, appliqué conjointement avec le paragraphe 103 AO, de veiller à la retenue, à la déclaration et au versement de la retenue d'impôt due sur les traitements et les salaires du personnel, le directeur, pour sa part, ayant précisé dans la décision déférée, que ces mêmes raisons, de nature à engager la responsabilité du demandeur pour les années d'imposition litigieuses, devraient conduire à l'exclusion de l'autre administrateur délégué.

Si le demandeur conteste cette qualité ainsi que la responsabilité en découlant, il convient cependant de constater, indépendamment du choix quelque peu imprécis du qualificatif de « *gérant administratif* » par l'administration des Contributions directes, qualificatif qui doit être considéré comme visant en l'espèce non pas une notion légale, mais plutôt une réalité factuelle - la gestion administrative de la société -, à l'instar du constat fait par l'administration des Contributions directes, qu'il résulte des nombreuses publications du Mémorial C que Monsieur ...F faisait partie du conseil d'administration dès la constitution de la société en 1999 et qu'il a figuré à d'itératives reprises comme mandataire spécial du conseil d'administration pour organiser successivement plusieurs augmentations de capital, notamment en date des 30 décembre 1999, 19 mai 2000, 13 novembre 2000, 29 décembre 2000, 22 mai 2001, 18 octobre 2001, 4 octobre 2002, 5 décembre 2002, 30 décembre 2002, 9 avril 2003, 3 juin 2003, 5 août 2003, 27 août 2003 et 18 juin 2004, et ce à l'exclusion de toute autre personne.

Il résulte encore des actes de société publiés que le demandeur était non seulement administrateur, mais encore administrateur-délégué disposant du pouvoir d'engager la société sous sa seule signature.

Il résulte encore des différentes pièces figurant au dossier fiscal que seul le demandeur y figure en tant que personne en charge des questions de personnel ; c'est ainsi qu'il ressort de ces pièces que c'est Monsieur ..., à l'exclusion de toute autre personne, qui a rempli et adressé les divers formulaires et documents au bureau d'imposition RTS.

S'il est vrai que Monsieur ... a été nommé administrateur-délégué conjointement au demandeur en date du 4 octobre 1999, il ne résulte cependant d'aucun élément communiqué au tribunal que ce dernier ait exercé de manière effective ce mandat social, Monsieur ... ne figurant de surcroît plus en tant qu'administrateur et administrateur-délégué dans les résolutions de l'assemblée générale ordinaire du 29 juin 2004, seul le demandeur y étant identifié en tant qu'administrateur-délégué à qui l'assemblée refusa par ailleurs la décharge.

Enfin, si le demandeur argue certes de la présence d'un autre administrateur-délégué en charge de la gestion journalière de la société, il reste cependant en défaut de fournir un quelconque élément concret susceptible d'énervier les constatations de l'administration des Contributions directes, telles que vérifiées ci-avant par le tribunal, et qui tendraient à étayer une implication effective de l'autre administrateur-délégué dans la gestion journalière de la société. Il convient d'ailleurs de constater que le demandeur n'avance dans le cadre du présent recours aucun argument susceptible d'expliquer son

comportement, ou de relativiser son caractère fautif, respectivement celui de la société gérée par lui.

Il s'ensuit que le demandeur doit être considéré comme ayant effectivement, factuellement été en charge de la gestion journalière de la société en tant qu'administrateur-délégué disposant du pouvoir d'engager la société sous sa seule signature.

En tant que personne *de jure* et *de facto* en charge de la gestion journalière de la société, Monsieur ..., conformément au paragraphe 103 AO, était dès lors personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, de sorte qu'il était obligé de retenir, lors du paiement des salaires, l'impôt sur les salaires, ainsi que de le verser au trésor public.

Aussi, concernant la période litigieuse, le tribunal ne peut dès lors que constater que le demandeur, ayant librement assumé la charge d'administrateur-délégué de la société, a éminemment failli à ses devoirs en s'abstenant de verser à l'Etat les sommes retenues ou qui auraient dû être retenues sur les salaires payés³.

Le demandeur entend cependant échapper à cette responsabilité en excipant du défaut de réaction des administrateurs lui ayant succédé ainsi que des actionnaires : or, comme relevé ci-avant, seuls les représentants de la société à qui incombait personnellement l'obligation de retenir l'impôt sur les salaires, peuvent être tenus pour personnellement responsables en cas de non-exécution de l'obligation leur incombant personnellement : si l'absence de réaction des dirigeants lui ayant succédé, respectivement des décisions de l'assemblée générale des actionnaires sont éventuellement susceptibles, dans un cadre de droit privé, d'entraîner un partage de responsabilité au bénéfice du demandeur, en ce sens que des actions prises en temps utile auraient pu permettre de limiter le préjudice subi par le fisc, de telles considérations sont cependant étrangères aux dispositions de droit public telles que figurant aux paragraphes 103 et 109 AO et ne sauraient en tout état de cause exonérer le demandeur des obligations lui incombant personnellement et de la responsabilité en découlant.

En ce qui concerne l'argument tiré du caractère prétendument tardif de la décision de l'administration fiscale d'engager sa responsabilité personnelle, le délégué du gouvernement s'y oppose en soulevant son irrecevabilité, au motif qu'il s'agirait d'une demande nouvelle n'ayant pas figurée dans la réclamation du demandeur et partant prohibée.

Aux termes de l'article 58 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *les demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation sont prohibées [...] en revanche, les moyens nouveaux sont admis* ».

Partant, aux termes de cette disposition des demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation ne sont pas admissibles en cours d'instance, une « demande nouvelle »

³ Voir trib. adm. 13 janvier 2003, n° 14859, confirmé par arrêt du 6 mai 2003, n° 15989C.

constituant une demande qui diffère de la réclamation - la demande initiale - par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée⁴. En revanche, on entend par *moyen* la raison de droit ou de fait invoquée devant un tribunal à l'appui d'une prétention, et par *moyen nouveau* (« *neues Vorbringen* ») un moyen qui n'a pas été soulevé devant le juge précédemment saisi du procès⁵.

Le moyen nouveau diffère de la demande nouvelle en ce que celle-ci, changeant le principe et le but de l'action, lui en substitue une autre, tandis que le moyen nouveau ne modifie ni l'objet, ni la cause de la demande, ni la qualité des parties, ni par conséquent le dispositif des conclusions, mais constitue un nouveau motif d'admettre la prétention du demandeur.

En droit fiscal, en vertu de l'énumération exhaustive aux paragraphes 231 (1) et 232 (1) AO des griefs pour lesquels un bulletin d'impôt peut être déféré devant les instances de recours, il faut entendre par *objet* de la demande dans les procès fiscaux dirigés contre les bulletins d'impôt stricto sensu soit la négation de l'imposabilité affirmée par le bulletin (paragraphe 232 (1) AO), soit la modification de la cote d'impôt fixée par le bulletin d'impôt (paragraphe 232 (1) AO), soit la modification de la base d'imposition fixée par le bulletin d'établissement séparé (« *Feststellungsbescheid* ») ou par le bulletin de la base d'assiette (« *Steuermessbescheid* ») (paragraphe 231 (1) AO). La *cause* de la demande ne peut être, d'après ces mêmes prescriptions, que l'affirmation de l'imposabilité ou le montant de la cote d'impôt ou de la base d'imposition séparée⁶.

En l'espèce, encore que l'argument de la tardiveté de l'imposition à charge du demandeur n'ait pas figurée dans la réclamation introduite par ce dernier, il ne s'agit cependant pas d'une demande nouvelle, mais d'un moyen nouveau par rapport à la réclamation tendant, à l'instar de la réclamation, à remettre en cause la légalité de l'imposition à sa charge, et dès lors recevable en tant que tel.

Quant au bien-fondé de ce moyen, il convient de retenir qu'à défaut pour le demandeur de préciser une quelconque disposition légale ou réglementaire à l'appui de ce moyen, le tribunal ne saurait utilement mettre en cause ni la légalité ni le bien-fondé de la décision déferée. En effet, des moyens simplement suggérés, sans être soutenus effectivement, ne sont pas à prendre en considération par le tribunal, étant donné qu'il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base de ses conclusions, de sorte qu'il y a lieu de rejeter le moyen.

Le demandeur conclut ensuite au caractère prématuré de l'émission du bulletin litigieux, au motif que la liquidation des avoirs de la société dans le cadre de sa faillite ne serait pas encore clôturée.

⁴ Voir Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales, 81-85, n° 213, p.141, ainsi que trib. adm. 25 janvier 2010, n° 25705, disponible sous www.ja.etat.lu.

⁵ Ibidem.

⁶ Op. cit., n° 214, p.143.

Le propre de la responsabilité solidaire et personnelle sous examen étant précisément de permettre de parer dans l'immédiat au risque que la société débitrice ne s'acquitte pas des impôts dus, sa mise en œuvre ne saurait être fonction des avoirs éventuellement disponibles dans le cadre de la faillite de la société concernée. Elle se justifie au contraire tant que la dette qui en fait l'objet n'a pas été effectivement acquittée. Le demandeur restant en l'espèce en défaut d'établir un quelconque remboursement des impôts réclamés, ledit moyen laisse partant d'être fondé⁷.

Il est en effet constant en cause que le montant réclamé n'a pas été réglé par le contribuable ... S.A. ; dans ce contexte, le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur de l'impôt soit insolvable, ni que le recouvrement forcé contre le débiteur de l'impôt ait été infructueux⁸, le défaut de l'administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n'exonérant en tout état de cause pas le tiers responsable⁹ ; *a fortiori*, l'affirmation non étayée selon laquelle le curateur de la société faillie aurait pu récupérer un important actif, de sorte que le fisc se verrait éventuellement, en vertu de sa créance privilégiée, rembourser une large part, sinon l'intégralité de la dette fiscale, n'est, de ce point de vue, pas pertinent.

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Monsieur ..., en sa qualité d'administrateur-délégué ayant effectivement exercé la gestion journalière de la société ... S.A., est personnellement responsable des insuffisances d'impôt qui sont la conséquence de son comportement fautif, à savoir son défaut d'avoir retenu pendant la période en question, lors du paiement des salaires, l'impôt sur les salaires et de le continuer au trésor public.

En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Force est encore de constater que le demandeur n'a de son côté pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, mais qu'il est resté en défaut d'énervier concrètement les faits relevés par le directeur pour conclure au caractère fautif de son comportement en tant que d'administrateur-délégué ayant effectivement exercé la gestion journalière de la société en question.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

Le demandeur réclame encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.000.- €, demande qui, au vu de l'issue du litige, est à rejeter.

⁷ Voir trib. adm. 13 janvier 2003, n° 14859, confirmé par arrêt du 6 mai 2003, n° 15989C.

⁸ F. Rosen, « *Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes* », Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p.212.

⁹ Becker, Riewald, Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Band I, 1963, p.335.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours principal en réformation ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure telle que présentée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 juin 2010 par :

Marc Sünnen, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Schmit

s. Sünnen